

学校编码：10384

分类号_____密级_____

学号：12920071150163

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

海峡两岸税收担保制度比较研究

A Comparative Study of Tax Warranty
System across the Taiwan Straits

陈 卡 真

指导教师姓名：李刚 副教授

专 业 名 称：法 律 硕 士

论文提交日期：2010 年 04 月

论文答辩时间：2010 年 05 月

学位授予日期：2010 年 月

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

2010 年 04 月

海峡两岸税收担保制度比较研究

陈卡真

指导教师 李刚 副教授

厦门大学

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人：

年 月 日

内 容 摘 要

海峡两岸无论在税收实体法还是税收程序法上都存在较大的差别。对此，大陆地区已经有不少研究，但是对于税收担保制度的比较研究还较少。税收担保制度是现代各国普遍采用的一种法律制度。我国海峡两岸在各自的法律上均规定了税收担保制度。

鉴于此，本文采用比较法学的研究方法，从实体和程序两大方面对比海峡两岸税收担保制度。除了引言和结论外，本文首先分析了两岸对税收担保法律属性的不同界定。其次，本文从立法数量入手概括了两岸税收担保立法模式的不同。再次，本文比较了两岸税收担保实体制度中担保的形式，税收担保适用范围以及担保范围等方面的不同。最后，本文着眼于两岸税收担保实现程序和争议解决机制的异同，对其程序方面进行比较。

本文的创新之处在于：首先，本文将税收担保立法模式分为三种类型，即集中式立法、分散式立法和混合式立法。通过分析，本文认为大陆地区在税收担保制度方面采取了混合式立法，台湾地区的立法模式从形式上看似分散式，但实质上偏向集中式。其次，本文区分了“纳税保证”在海峡两岸的不同含义。大陆地区“纳税保证”仅指人的担保，台湾地区“纳税保证”一般指财产担保，还可以是现金税收担保。第三，本文辨析了台湾地区财产担保与保证金担保。“财产担保”专指《税捐稽征法》第 11 条之 1 所列担保税款的担保品。由于该法条所列担保品不包括现金，因此保证金担保被单独列为税收担保的一种形式，不属于“财产担保”。

关键词：海峡两岸；税收担保；比较

ABSTRACT

There is a big difference in terms of substantive tax or procedural law across the Taiwan Strait. The mainland has been a lot of research, but for the comparative study of tax warranty system is also less. Tax warranty system was widely used in modern countries in a legal system. The system was provided across the Taiwan Strait in their respective law.

Therefore, the methodology of Comparative Law is used and the tax warranty system across the Taiwan Strait is compared from the substantive and procedural aspects. In addition to the preface and conclusion, the different characters of tax warranty system across the Taiwan Strait are introduced at the beginning. Secondly, the legislative model is different across the Taiwan Strait. Thirdly, the differences of the form, the applicable scope and the scope of cross-strait tax guaranty are compared. Finally, this dissertation focuses on realization and dispute resolution mechanism to achieve the similarities and differences.

There are three innovations in this dissertation as follows. First of all, the legislative model of tax warranty is presented, and divided into three types, centralized legislation, decentralized legislation and hybrid legislation. Through analysis, this dissertation comes to a conclusion that the mainland has taken hybrid-type legislation, the Taiwan region appears to form a decentralized legislation, but in fact centralized. Secondly, the "tax warranty" has different meanings across the Taiwan Strait. Last but not least, the property warranty and the deposit warranty are different in Taiwan region.

Key words: Across the Taiwan Straits; Tax warranty; Comparison.

目 录

| | |
|------------------------------|----|
| 引 言..... | 1 |
| 第一章 两岸税收担保制度概况比较..... | 2 |
| 第一节 两岸税收担保制度法律属性比较..... | 3 |
| 一、大陆地区..... | 3 |
| 二、台湾地区..... | 4 |
| 三、小结..... | 6 |
| 第二节 两岸税收担保制度立法数量及立法模式比较..... | 8 |
| 一、主要立法数量比较..... | 8 |
| 二、立法模式比较..... | 10 |
| 第二章 两岸税收担保实体制度比较..... | 12 |
| 第一节 税收担保的形式比较..... | 12 |
| 一、大陆地区..... | 12 |
| 二、台湾地区..... | 13 |
| 三、小结..... | 17 |
| 第二节 税收担保适用范围比较..... | 18 |
| 一、大陆地区..... | 18 |
| 二、台湾地区..... | 19 |
| 三、小结..... | 20 |
| 第三节 税收担保范围比较..... | 21 |
| 一、大陆地区..... | 21 |
| 二、台湾地区..... | 22 |
| 三、小结..... | 23 |
| 第三章 两岸税收担保程序制度比较..... | 24 |
| 第一节 税收担保实现程序比较..... | 24 |
| 一、大陆地区..... | 24 |

| | |
|------------------------------|-----------|
| 二、台湾地区..... | 26 |
| 三、小结..... | 28 |
| 第二节 税收担保争议解决机制比较..... | 29 |
| 一、大陆地区..... | 29 |
| 二、台湾地区..... | 30 |
| 三、小结..... | 30 |
| 结 论..... | 32 |
| 参考文献..... | 34 |

CONTENTS

| | |
|--|-----------|
| Preface | 1 |
| Chapter 1 Introduction of tax guarantee system across the Taiwan Straits | 2 |
| Subchapter 1 Jural Character of Tax Warranty across the Taiwan Straits ... | 3 |
| Section 1 The Mainland | 3 |
| Section 2 The Taiwan region | 4 |
| Section 3 Summary | 6 |
| Subchapter 2 The number of laws and the legislative model of tax warranty across the Taiwan Straits | 8 |
| Section 1 Comparisons on the number of laws | 8 |
| Section 2 Comparisons on the legislative model | 10 |
| Chapter 2 Comparisons on the substantive system across the Taiwan Straits | 12 |
| Subchapter 1 Comparisons on the form of tax warranty | 12 |
| Section 1 The Mainland | 12 |
| Section 2 The Taiwan region | 13 |
| Section 3 Summary | 17 |
| Subchapter 2 Comparisons on the applicable range of tax guaranty across the Taiwan Straits | 18 |
| Section 1 The Mainland | 18 |
| Section 2 The Taiwan region | 19 |
| Section 3 Summary | 20 |
| Subchapter 3 Comparisons on the range of tax guaranty across the Taiwan Straits | 21 |
| Section 1 The Mainland | 22 |
| Section 2 The Taiwan region | 22 |
| Section 3 Summary | 23 |
| Chapter 3 Comparisons on the procedural system across the Taiwan Straits | 24 |

| | | |
|---------------------|--|-----------|
| Subchapter 1 | Comparisons on realization of tax guaranty | 24 |
| Section 1 | The Mainland | 24 |
| Section 2 | The Taiwan region | 26 |
| Section 3 | Summary | 28 |
| Subchapter 2 | Comparisons on dispute resolution mechanism | 29 |
| Section 1 | The Mainland | 29 |
| Section 2 | The Taiwan region | 30 |
| Section 3 | Summary | 30 |
| Conclusion | | 32 |
| Bibliography | | 34 |

引 言

担保制度确立的目的在于增加债务人的信用,降低债务风险。它作为一种债权实现的保障制度,在私法债务关系上行之有效。税收与普通债务一样都存在不能实现的风险,当税收债务成立后,纳税义务人就承担缴纳义务,引入私法上的担保制度,形成税收担保制度能够降低税收债务不能实现的风险。因此,税收担保制度成为现代各国普遍采用的一种法律制度。

我国大陆地区最早出现税收担保制度的法律法规是 1986 年《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》(已失效,以下简称《税收征管条例》),该条例第 24 条规定:“对从事临时经营的纳税人,主管税务机关可以责成其提供纳税保证人或者预缴纳税保证金,限期进行纳税清算。逾期未进行纳税清算的,由其保证人负责缴纳税款,或者以纳税保证金抵缴税款。主管税务机关预收纳税保证金时应当开具收据。”至今,税收担保制度在我国大陆地区存在已有二十多年了,但在税收征管实践中税收担保制度却没有发挥出应有的作用。“在近三年的实践中担保制度并没有随法律的颁布而得到广泛的应用。相反地,却鲜闻纳税担保被运用于税款征收的案例。”^①这其中的缘由值得我们深思。

与大陆一水之隔的我国台湾地区早在 1976 年 10 月 22 日颁布的《税捐稽征法》(1989 年 5 月 17 日修正及 2000 年 5 月 17 日第二次修正)中就已经规定了税收担保,且在台湾地区的《关税法》、《营业税法》、《遗产及赠与税法》、《娱乐税法》、《所得税法》、《使用牌照税法》^②等法律中均有税收担保制度相关规定。其立法之久,规定之完善,运行之良好都值得我们探讨与借鉴。因此,本文采用比较法学的研究方法,从实体和程序两大方面对比海峡两岸税收担保制度,试着找出各自的优劣处,以求对我国大陆地区完善税收担保制度提出一些有益的建议。

^① 王志敏、闵东旭.论纳税担保制度的完善[J].河北建筑科技学院学报(社科版),2006,(3):76—77.

^② 1945 年台湾当局公布《使用牌照税法》,沿用后经过多次修改,如 2001 年、2004 年、2005 年、2007 年均有修改,但一直保留税收担保相关规定。

第一章 两岸税收担保制度概况比较

税收担保 (Taxation Warranty), 又称纳税担保、税法上的担保。台湾多称之为租税担保、纳税担保。税收担保作为税法中的“借用概念”^①, 加之各国税收担保立法和实践不一, 其内涵和要求也不一样, 如何理解其含义, 学界还没有形成统一的认识。

日本学者金子宏教授认为税法上的担保是指在税收的延缓和征收措施中, 由纳税人提出申请, 并由其提供担保的制度。^②我国大陆地区刘剑文和熊伟教授认为税收担保是税务机关要求纳税人提供的, 以保证纳税人依法履行纳税义务, 保障国家税款的安全入库的一种手段。^③朱欣教授认为税收担保是我国税法所设定的旨在确保纳税人依法履行纳税义务以维护税收征管秩序并保障国家税收权益的一种法律制度。^④此外还有多位大陆学者提出自己的定义, 在此不一一列举。

2005 年国家税务总局颁布的《纳税担保试行办法》第 2 条第 1 款规定: “本办法所称纳税担保, 是指经税务机关同意或确认, 纳税人或其他自然人、法人、经济组织以保证、抵押、质押的方式, 为纳税人应当缴纳的税款及滞纳金提供担保的行为。”该规定包含了纳税担保人、担保形式、担保范围, 较为明确。但是, 由于出自国家税务总局, 规定的范围较为狭窄, 没有包含由海关等其他征税机关实施的税收担保, 而且效力层级也较低。

台湾学者陈敏教授在其《租税法之提供担保》一文中对担保进行了界定, 他指出“在私法上, 为确保债权人之权利, 尤其请求权之得依债之本旨实现, 不受侵害, 而设定之各种债法或物权法之权利, 即所谓之‘担保’。”^⑤但并未对税收担保制度作出明确的定义, 仅说明“基于确保国家租税债权之考量, 亦常有租税义务人应提供担保之规定, 惟其用语不甚一致, 须提供担保之情况亦不尽相同。”^⑥

还有研究者认为: “担保制度旨在补充债务人之信用, 当债务人不能清偿债务时, 债权人得向担保人请求其履行担保责任或就担保财产优先受偿。担保作为

^① 借用概念, 是指已为其他部门法——主要是民商法——赋予了明确的意义和内容, 而被税法所加以借用的概念, 如租赁、赠与等。参见廖益新、李刚、周刚志. 现代财税法学要论[M]. 北京: 科学出版社, 2007. 91.

^② [日]金子宏. 日本税法原理[M]. 刘多田等译, 北京: 法律出版社, 2004. 344.

^③ 刘剑文, 主编. 财政税收法[M]. 北京: 法律出版社, 2000. 521.

^④ 朱欣. 关于纳税担保的若干问题[J]. 杭州大学学报, 1996, (6): 36.

^⑤ 陈敏. 租税法之提供担保[A]. 台北: 政大法学评论[C]. 1994, (5): 195.

^⑥ 同上。

一种债权实现之事前保障制度，在私法债务关系上行之有年，各国税法也因而加以移用。”^①

本文使用“税收担保”一词，是由于本文的研究范围不局限于纳税环节，以及着重在于海峡两岸相关制度的比较，大陆称“税收”，台湾地区对应的称法则为“租税”或“税捐”，综合考虑之后，本文不采用“纳税担保”而选择使用“税收担保”的称法。

尽管学界对税收担保的概念还没有形成统一的认识，不过对于税收担保制度应当包括税收担保形式、税收担保适用范围、担保范围、担保人范围等等内容则没有太大争议。

第一节 两岸税收担保制度法律属性比较

税法是公法，担保制度则源于私法，在税法中借用担保制度形成的税收担保制度融合了公法和私法，在原本纯粹为公法关系的税收法律关系中引入了私法的担保法律关系。在税收担保法律关系中，义务人包括了纳税义务人以及纳税义务人之外的第三人（在由第三人提供担保的情况下）。该第三人是通过与纳税人缔结私法上的契约而参与进来的，使得税收担保的法律性质不够明确。税收担保的定性涉及到国家利益，纳税人的权利以及作为纳税担保人的第三人的利益，因此备受关注。学界对此也没有形成共识，尚存在诸多争议。

一、大陆地区

大陆多数学者认为税收担保制度具有公法属性，或者称之为“行政契约说”。代表学者如刘剑文、熊伟、金永恒。^②本文以刘剑文和熊伟教授的观点为代表进行分析。该观点以公、私法的划分为基础，认为尽管现在日益呈现“公法私法化”

^① 黄淑瑜. 公法契约之研究（硕士学位论文）[D]. 台北：政治大学，1984.

^② 例如，在刘剑文、熊伟合著的《税法基础理论》第402-406页中，对税收担保制度的属性进行了专门研究，主张将税收担保纳入公法制度的范畴，“使税务机关在税收担保关系中仍然居于公法主体的地位，享有税法所赋予的各种权力，而税收担保人所负的义务为一种公法上的义务。”；《略论纳税担保》一文（华国庆，《税务与经济》，1995，（3））认为纳税担保是税务机关为了保证国家税款能够依法征收而采取的一项强制措施；《论税收担保的法律属性》（金永恒，《山西大学学报（哲学社会科学版）》，2006，（4））一文借鉴熊伟教授的观点，即私法中与公法相通的一些制度类推适用到公法中只是一个法律适用的技术问题，并不足以取消公法和私法的界限，更不能使从私法中借鉴过来的制度仍然保留其私法属性，认为税收担保应当是公法上的一项制度，具有公法属性，将税收担保制度界定为公法制度也有利于相关制度的确立和实施。此外，《纳税担保的法律性质辨析》（郑丽清，卢圣震，《福建政法管理干部学院学报》2006年，（2））一文参考熊伟的观点并提出“纳税担保制度实质上是一种‘以公为主、公私兼顾’的法律制度。”

和“私法公法化”的趋势，也就是私法领域不断有公法的侵入，私法的传统概念、制度和原则都在发生变化，传统的公法关系也逐渐减弱自身的强制命令色彩，并时常借鉴私法的制度和观念，以更好实现公法目的。但是公私法之间的区分仍然有必要，公私法分立也是中国法律体系的基础。因此，对于一项具体的制度有必要考虑如何界定其法律性质。公法借鉴私法，仅仅是法律适用的技术问题。当私法中的一些制度运用于公法领域时，不能仍保留本身的私法属性。因此，税法中借鉴民法中的担保制度仍为公法属性。若将税收担保纳入私法制度，使得税务机关与纳税担保人处于平等的法律地位，税务机关缺乏税收保全和强制执行等自力执行权，只能求助民事诉讼程序。而税收是国家提供公共服务的物质基础，税款代表着一种公共利益，需要强有力的法律手段来保障。漫长的民事诉讼程序将极大降低税款征收管理的效率。税收担保保障税款安全，提高征管效率的功能也无从体现。

二、台湾地区

台湾地区学界对于税收担保制度的法律属性的认定，大致可以分成两种观点，两个派别，本文姑且将其称为：“私法学派”与“行政法学派”。

（一）“私法学派”——税收担保制度私法属性说

陈敏教授在《租税法之提供担保》一文中指出，《日本国税通则法》第 50 条第 6 款规定“得以保证人提供担保”。另据同法第 50 条，“滞纳情形下，得令保证人缴纳，并为强制执行”。在此，保证人的责任应属公法性质，理论上可以由第三人与稽征机关缔结公法上的保证契约。在公法性质的租税法律关系中，也有可能成立稽征机关与人民之间的公法契约关系，使当事人一方或双方承担义务。

然而台湾尚未建立公法保证制度，如果将其定性为公法上的保证契约，根据“法无明文规定即禁止”原则，除非法律另有规定，稽征机关不能以单方行为行使公权力。又台湾《税捐稽征法》第 39 条及第 50 条规定，可以移送法院强制执行者，为纳税义务人、扣缴义务人、代征人、代缴人及其他依税捐稽征法负缴纳税捐义务之人。可见，租税保证人不属于上述可以移送法院强制执行的范围，因此不能直接移送法院申请强制执行，而且也没有其他可以在公法上强制执行的办法。此外，当保证事项有争执时，由于是公法上的争讼，不能依民事诉讼程序由

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕